



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

15. oktober 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 90 – nedsættelse af momsgrundlaget – ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen – betingelser, der i medfør af national lovgivning pålægges for udøvelse af retten til nedsættelse – betingelse om, at debitor ikke må være under konkurs- eller likvidationsbehandling – betingelse om, at kreditor og debitor skal være momspligtige personer«

I sag C-335/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 6. december 2018, indgået til Domstolen den 24. april 2019, i sagen

E. sp. z o.o. sp. k.

mod

Minister Finansów,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan og N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: kontorchef M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- E. sp. z o.o. sp. k. ved skatterådgiver A. Bartosiewicz,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og M. Siekierzyńska, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 4. juni 2020,

* Processprog: polsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem E. sp. z o.o. sp. k. og Minister Finansów (finansministeren, Polen) vedrørende de bindende svar, som sidstnævnte har givet.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 63 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«
- 4 Dette direktivs artikel 73 fastsætter:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«
- 5 Nævnte direktivs artikel 90 er affattet således:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«
- 6 Samme direktivs artikel 184 fastsætter:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«
- 7 Artikel 185 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter [merværdiafgiftsangivelsens (moms)] udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

8 Direktivets artikel 273 er affattet således:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Polsk ret

9 Artikel 89a i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (Dz. U. 2011, nr. 177, pos. 1054, herefter »momsloven«), bestemmer:

»1. Den afgiftspligtige person kan regulere afgiftsgrundlaget og den afgift, der skal betales vedrørende levering af varer og ydelser i indlandet, for så vidt angår fordringer, hvis uerholdelighed er godtgjort. Reguleringen omfatter også afgiftsgrundlaget og det afgiftsbeløb, der vedrører den del af fordringsbeløbet, hvis uerholdelighed er godtgjort.

1a. En fordrings uerholdelighed anses for godtgjort, når fordringen hverken er blevet betalt eller solgt i nogen som helst form inden for 150 dage efter udløbet af fristen for betaling af denne i henhold til en kontrakt eller en faktura.

2. Stk. 1 finder anvendelse, når følgende betingelser er opfyldt:

1) Leveringen af varer eller ydelser sker til en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 15, stk. 1, der er registreret som aktiv momspligtig og hverken er under konkursbehandling eller likvidation.

[...]

3) På dagen før indgivelsen af afgiftsangivelsen, hvorved der foretages den i stk. 1 omhandlede berigtigelse

- a) er kreditor og debitor registreret som aktive momspligtige
- b) er debitor hverken under konkursbehandling eller likvidation.

[...]

5) Der er – regnet fra udgangen af faktureringsåret – gået mindre end to år siden udstedelsen af den faktura, der dokumenterer fordringen.

[...]

3. Den i stk. 1 omhandlede regulering kan foretages i forbindelse med afgiftsangivelsen for den afregningsperiode, for hvilken uerholdeligheden af en fordring anerkendes som godtgjort, forudsat at den indtil den dag, hvor kreditor indgiver afgiftsangivelsen for den pågældende periode, hverken er blevet betalt eller solgt i nogen som helst form.

4. Såfremt fordringen efter indgivelsen af afgiftsangivelsen, hvorved der blev foretaget den i stk. 1 omhandlede regulering, bliver betalt eller solgt i nogen som helst form, er kreditor forpligtet til at forhøje afgiftsgrundlaget og det afgiftsbeløb, der skal betales, på afregningen for den periode, hvor fordringen er blevet betalt eller solgt. Såfremt en del af fordringen er blevet betalt, skal afgiftsgrundlaget og det afgiftsbeløb, der skal betales, forhøjes tilsvarende.

[...]«

10 Momslovens artikel 89b bestemmer:

»1. Såfremt en fordring, som fremgår af en faktura, der dokumenterer levering af varer eller ydelser i indlandet, ikke bliver betalt inden for 150 dage efter udløbet af den fastsatte betalingsfrist i henhold til kontrakten eller fakturaen, er debitor forpligtet til at regulere den fratrukne indgående afgift, der fremgår af denne faktura, i afregningen for den periode, hvori den 150. dag efter udløbet af den fastsatte betalingsfrist i henhold til kontrakten eller fakturaen falder.

1a. Stk. 1 finder ikke anvendelse, såfremt debitor har betalt fordringen senest den sidste dag i den afregningsperiode, hvori den 150. dag efter udløbet af betalingsfristen for denne fordring falder.

2. Såfremt en del af fordringen bliver betalt inden for 150 dage efter udløbet af fristen for betaling af denne i henhold til kontrakten eller fakturaen, skal reguleringen omfatte den indgående afgift, der vedrører den ikke-betalte del af fordringen. Bestemmelserne i stk. 1a finder tilsvarende anvendelse.

[...]

4. Såfremt fordringen bliver betalt, efter at der er foretaget den i stk. 1 omhandlede regulering, har den afgiftspligtige person ret til at forhøje beløbet for den indgående afgift på afregningen for den periode, hvor fordringen er blevet betalt, med det i stk. 1 omhandlede afgiftsbeløb. Såfremt en del af fordringen er blevet betalt, kan afgiftsbeløbet vedrørende denne del forhøjes tilsvarende.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 11 E., som er et momspligtigt polsk anpartsselskab med hjemsted i Polen, udøver virksomhed bestående i skatterådgivning til bl.a. momspligtige enheder, som E. ikke er forbundet med. Selskabet undergiver de således i Polen leverede ydelser den normale momssats.
- 12 E. udstedte til en af sine klienter en faktura indeholdende moms for skatterådgivningsydelser, der er afgiftspligtige på det polske område. På tidspunktet for leveringen af ydelsen var denne klient registreret som momspligtig og var hverken under konkurs- eller likvidationsbehandling. Nævnte klient blev imidlertid inden for den periode på 150 dage efter udløbet af fristen for betaling taget under likvidation, alt imens klienten forblev registreret som momspligtig. Idet fakturaen hverken blev betalt eller solgt i nogen som helst form, indgav E. inden udløbet af perioden på to år efter udstedelsen af nævnte faktura en anmodning til finansministeren om bindende svar for at få oplyst, om selskabet, på trods af at dets klient blev taget under likvidation efter leveringen af de pågældende ydelser, kunne foretage en nedsættelse af momsgrundlaget for ikke-betaling af fordringen fra samme faktura som følge af, at de øvrige betingelser, der er fastsat i momslovens artikel 89a, var opfyldt.
- 13 Ved bindende svar af 12. januar 2015 besvarede finansministeren E.s anmodning benægtende. Finansministeren anførte bl.a., at artikel 90 i direktiv 2006/112 kun giver afgiftspligtige personer ret til at nedsætte momsgrundlaget på de betingelser, som fastsættes af hver medlemsstat, hvilket

Republikken Polen har gjort i momslovens artikel 89a. Hvis én af de to betingelser i denne artikel ikke er opfyldt, kan den afgiftspligtige person således ikke påberåbe sig en nedsættelse ved at udlede sidstnævnte direkte af EU-retten.

- 14 Den forelæggende ret har præciseret, at E. ligeledes indgav tre andre anmodninger om bindende svar om, hvorvidt betingelserne i momslovens artikel 89a var opfyldt under forskellige faktiske omstændigheder, hvorunder denne artikel kan finde anvendelse. Det fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over, at disse anmodninger heller ikke gav anledning til et favorabelt svar. Den forelæggende ret har anført, at den på grund af indbyrdes sammenhængende krav i de fire sager om de omtvistede bindende svar har forenet sagerne.
- 15 E. påklagede de nævnte bindende svar til den kompetente polske ret i første instans, men fik ikke medhold heri. E. har herefter iværksat kassationsappel ved den forelæggende ret og anført, at førsteinstansretten med urette fastslog, at de anfægtede bestemmelser i momsloven ikke tilsidesætter de krav, der følger af EU-retten.
- 16 Den forelæggende ret har rejst tvivl om den skønsmargen, som er indrømmet medlemsstaterne til i deres nationale ret at fastsætte de betingelser, hvorunder bestemmelserne i artikel 90 i direktiv 2006/112 finder anvendelse. Henset til bl.a. dom af 15. maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), og af 23. november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), ønsker den oplyst, om betingelserne i momslovens artikel 89a, stk. 2, er lovlige.
- 17 Den forelæggende ret har præciseret, at den polske lovgiver som en foranstaltning til gennemførelse af artikel 185, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112 vedtog momslovens artikel 89b, således at debitor pålægges en forpligtelse til at regulere det fradragsberettigede momsbeløb, som knytter sig til kreditors ret til en nedsættelse af afgiftsgrundlaget på de betingelser, der er fastsat i momslovens artikel 89a. Betingelserne i momslovens artikel 89a, og navnlig bestemmelsen om, at kreditor og debitor skal være momspligtige personer, sikrer således symmetrien i beskatningsmekanismerne med henblik på en korrekt opkrævning af afgiften.
- 18 Den forelæggende ret har endvidere præciseret, at betingelsen om, at debitor i henhold til momslovens artikel 89a, stk. 2, ikke må være taget under konkurs- eller likvidationsbehandling, gør det muligt at sikre sammenhængen i det polske retssystem ved navnlig at undgå, at der sker tilsidesættelse af konkursordenen, som foreskrives i konkurslovgivningen. Såfremt Domstolen måtte fastslå, at artikel 90, stk. 2, i direktiv 2006/112 er til hinder for betingelser som dem, der er fastsat i momslovens artikel 89a, stk. 2, ønsker den forelæggende ret oplyst, om den skal træffe afgørelse ved at se bort fra de gældende nationale konkursregler.
- 19 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
 - »1) Tillader bestemmelserne i [direktiv 2006/112] – navnlig dette direktivs artikel 90, stk. 2 – henset til princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, at muligheden for at nedsætte afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling begrænses i national ret, fordi debitor og kreditor har en [bestemt] afgiftsmæssig status?
 - 2) Er EU-retten navnlig til hinder for indførelsen af en ordning i national ret, hvorefter det er muligt at opnå »eftergivelse på grund af fordringstab« på den betingelse, at det på tidspunktet for leveringen af varerne eller ydelserne og på dagen før indgivelsen af [reguleringen] af afgiftsangivelsen med henblik på at opnå denne eftergivelse forholder sig således, at
 - debitor hverken er under konkursbehandling eller likvidation
 - kreditor og debitor er registrerede som aktive momspligtige?»

De præjudicielle spørgsmål

- 20 Med sine to spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 90 i direktiv 2006/112 er til hinder for en national lovgivning, som betinger nedsættelsen af momsgrundlaget af, at debitor på dagen for leveringen af varen eller ydelsen samt på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen med henblik på at opnå denne nedsættelse skal være registreret som momspligtig og ikke må være taget under konkurs- eller likvidationsbehandling, og at kreditor på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen selv fortsat er registreret som momspligtig.
- 21 Det bemærkes i denne henseende, at artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112, som omhandler tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor den transaktion, der gav anledning til afgiftens betaling, har fundet sted, forpligter medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget og dermed det momsbeløb, som den afgiftspligtige person skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter gennemførelsen af en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller nogen modydelse overhovedet. Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i direktiv 2006/112, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modværdi, og hvoraf følger, at afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (dom af 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).
- 22 I øvrigt kan medlemsstaterne i medfør af artikel 273 i direktiv 2006/112 fastsætte forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.
- 23 Idet artikel 90, stk. 1, og artikel 273, i direktiv 2006/112, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, må det konstateres, at disse bestemmelser indrømmer medlemsstaterne et skøn, bl.a. hvad angår de formkrav, der skal opfyldes af de afgiftspligtige personer ved skatte- og afgiftsmyndighederne med henblik på at nedsætte afgiftsgrundlaget (dom af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 24 Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at foranstaltninger med henblik på at undgå svig eller afgiftsunddragelse principielt kun kan fravige afgiftsgrundlaget for momsen, for så vidt som det anses for strengt nødvendigt for at opfylde dette særlige formål. De skal således påvirke målene med og principperne i direktiv 2006/112 mindst muligt og kan således ikke anvendes på en måde, hvor de anfægter princippet om momsens neutralitet (dom af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 Det er derfor vigtigt, at de formkrav, som de afgiftspligtige skal opfylde ved skatte- og afgiftsmyndighederne for at udøve retten til at foretage en nedsættelse af momsgrundlaget, begrænses til dem, som gør det muligt at bevise, at en del af eller hele modydelsen definitivt ikke vil blive modtaget, efter at transaktionen har fundet sted. I denne henseende påhviler det de nationale retter at undersøge, at dette er tilfældet med de formkrav, som den omhandlede medlemsstat kræver (dom af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 Artikel 90, stk. 2, i direktiv 2006/112 tillader medlemsstaterne at fravige reglen i dette direktivs artikel 90, stk. 1, i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen.
- 27 Hvis den manglende eller kun delvise betaling af købsprisen sker, uden at kontrakten er blevet ophævet eller annulleret, skal køberen eller kunden således stadig betale den aftalte pris, og sælgeren eller tjenesteyderen råder i princippet stadig over sin fordring, som vedkommende kan gøre gældende ved

domstolene. Da det imidlertid ikke kan udelukkes, at en sådan fordring reelt er uerholdelig, har EU-lovgiver villet give hver medlemsstat valgfrihed med hensyn til, om ikke-betalingen af prisen, som i modsætning til ophævelsen eller annullationen af kontrakten ikke i sig selv genskaber parternes oprindelige situation, giver ret til nedsættelse af beskatningsgrundlaget og tilsvarende modregning på de betingelser, som medlemsstaten fastsætter, eller om en sådan nedsættelse ikke finder anvendelse i dette tilfælde (jf. i denne retning dom af 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

- 28 Som Domstolen allerede har fastslået, er denne fravigelsesmulighed støttet på, at den manglende erlæggelse af modydelsen – under visse omstændigheder og som følge af retstilstanden i den pågældende medlemsstat – kan være vanskelig at godtgøre eller alene er foreløbig (dom af 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Det følger heraf, at en udnyttelse af en sådan fravigelsesmulighed skal være begrundet, for at de foranstaltninger, der træffes af medlemsstaterne i denne forbindelse, ikke undergraver virkeliggørelsen af afgiftsharmoniseringsmålsætningen med direktiv 2006/112, og udnyttelsen heraf må ikke gøre det muligt for medlemsstaterne uden videre at udelukke nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen i tilfælde af ikke-betaling (dom af 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 30 Selv om det navnlig er relevant, at medlemsstaterne kan modvirke uvisheden om, hvorvidt der foreligger et tilfælde af ikke-betaling af en faktura, eller om, hvorvidt ikke-betalingen er endelig, kan en sådan mulighed for fravigelse ikke gå videre end denne uvished og kan navnlig ikke udstrækkes til spørgsmålet om, hvorvidt adgangen til nedsættelse af beskatningsgrundlaget er udelukket i tilfælde af ikke-betaling (dom af 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 Desuden ville en anerkendelse af muligheden for medlemsstaterne for at udelukke enhver nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen være i strid med princippet om momsens neutralitet, hvoraf det bl.a. følger, at den erhvervsdrivende, der optræder som afgiftsopkræver for staten, helt skal aflastes for den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med dennes momspligtige økonomiske virksomhed (dom af 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 I den foreliggende sag kan betingelserne i momslovens artikel 89a, stk. 2, anses for at være både Republikken Polens fastsættelse, i henhold til artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112, af de formaliteter, som de afgiftspligtige personer skal opfylde for at kunne benytte sig af retten til nedsættelse af momsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen, og for så vidt angår de afgiftspligtige personer, der i lighed med E. ikke kan nedsætte dette afgiftsgrundlag på grund af den omstændighed, at de ikke opfylder disse betingelser, og for at være Republikken Polens udøvelse af den fravigelsesmulighed, som er fastsat i artikel 90, stk. 2, i direktiv 2006/112. Heraf følger, at det skal undersøges, om den begrænsning, som disse betingelser indebærer for afgiftspligtige personer såsom E., er begrundet i nødvendigheden af at tage hensyn til uvisheden om, hvorvidt ikke-betalingen er endelig.
- 33 Hvad i første række angår den betingelse, som underlægger nedsættelse af afgiftsgrundlaget et krav om, at debitor er registreret som momspligtig på dagen for leveringen af varen eller ydelsen, må det fastslås, at en sådan betingelse ikke kan begrundes i nødvendigheden af at tage hensyn til uvisheden om, hvorvidt ikke-betalingen er endelig. Om debitor er momspligtig eller ej på dagen for leveringen af varen eller ydelsen, gør det ikke i sig selv muligt at antage, at fordringen risikerer ikke at kunne inddrives. Dette gælder så meget desto mere, således som Europa-Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, når varerne eller ydelserne kan leveres til personer, der ikke er momspligtige, såsom enheder, der er fritaget for moms, eller forbrugere, uden at dette påvirker kreditors forpligtelse til på statens vegne at opkræve momsen og denne kreditors ret til a posteriori at regulere afgiftsgrundlaget.

- 34 Hvad i anden række angår den betingelse, som underlægger nedsættelse af afgiftsgrundlaget et krav om, at debitor fortsat er registreret som momspligtig på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen, skal det, ud over den omstændighed, som er nævnt i nærværende doms foregående præmis, at debitor ikke nødvendigvis er en afgiftspligtig person, fremhæves, at Domstolen i præmis 28 i dom af 8. maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), fastslog, at artikel 90 i direktiv 2006/112 er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter, at den afgiftspligtige person ikke kan foretage nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling fra en debitor af et beløb, der skal betales på grundlag af en momspligtig transaktion, hvis nævnte debitor ikke længere er momspligtig.
- 35 Hvad i tredje række angår den betingelse, som underlægger nedsættelse af afgiftsgrundlaget et krav om, at kreditor fortsat er registreret som momspligtig på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen, må det fastslås, at denne betingelse ikke er begrundet i nødvendigheden af at tage hensyn til uvisheden om, hvorvidt ikke-betalingen er endelig. Idet eksistensen af en fordring og debtors forpligtelse til at betale denne ikke afhænger af, at kreditor bevarer sin status som afgiftspligtig person, gør den omstændighed, at kreditor er eller ikke er momspligtig på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen, det ikke i sig selv muligt at antage, at fordringen risikerer ikke at kunne inddrives.
- 36 Betragtningerne i nærværende doms præmis 32-35 svækkes ikke af det argument, som den polske regering har fremført i sit skriftlige indlæg, hvorefter kravet om, at kreditor og debitor skal være momspligtige personer, henset til den forbindelse, der forener artikel 90 i direktiv 2006/112 og dette direktivs artikel 184 og 185, nemlig den indbyrdes afhængighed mellem den moms, som kreditor i egenskab af sælger eller tjenesteyder skal betale, og den for debitor fradragsberettigede moms i dennes egenskab af køber eller aftager af tjenesteydelsen, gør det muligt at sikre en symmetrisk nedsættelse af det beløb, der udgør afgiftsgrundlaget, som bruges til beregningen af den moms, der skal betales i henhold til momslovens artikel 89a, og det fradragsberettigede momsbeløb, fastsat i momslovens artikel 89b, samt følgelig sammenhængen i momssystemet, og at dette system fungerer korrekt under overholdelse af neutralitetsprincippet.
- 37 Det er korrekt, at Domstolen har fastslået, at selv om artikel 90 i direktiv 2006/112 omhandler en leverandørs eller tjensteyders ret til at nedsætte afgiftsgrundlaget, når han efter indgåelsen af en aftale om en transaktion ikke opnår modydelsen eller kun opnår en del deraf, omhandler dette direktivs artikel 185 reguleringen af de af den anden part oprindeligt foretagne fradrag i samme transaktion, idet de to bestemmelser således repræsenterer to sider af den samme økonomiske transaktion, og skal fortolkes på en sammenhængende måde (dom af 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 35).
- 38 Når en medlemsstat i henhold til artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsætter, at en afgiftspligtig person på visse betingelser kan nedsætte afgiftsgrundlaget efter gennemførelsen af en transaktion, skal den navnlig, for at sikre princippet om afgiftsneutralitet, anvende artikel 185, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112, for at den anden part i denne samme transaktion på sin side regulerer det fradragsberettigede momsbeløb. Det er netop dette, som den polske lovgiver har gjort ved vedtagelsen af momslovens artikel 89a og 89b.
- 39 Sikringen af en symmetrisk nedsættelse af afgiftsgrundlaget for den skyldige moms og det fradragsberettigede momsbeløb afhænger imidlertid ikke af, at de to parter er momspligtige personer. Hverken kreditors ret til at nedsætte afgiftsgrundlaget eller debtors forpligtelse til at nedsætte det fradragsberettigede momsbeløb afhænger således af, at vedkommende bevarer sin status som afgiftspligtig person.
- 40 Hvad for det første angår kreditor må det fastslås, at såfremt denne var afgiftspligtig person på det tidspunkt, hvor leveringen af varerne eller ydelserne fandt sted, på hvilken dato afgiftspligten i henhold til artikel 63 i direktiv 2006/112 indtræder og afgiften forfalder, forbliver vedkommende

betalingspligtig for den moms, som han på statens vegne har opkrævet, uafhængigt af, om han i mellemtiden har mistet sin status som afgiftspligtig person. Henset til den omstændighed, og således som det fremgår af nærværende doms præmis 21, at afgiftsgrundlaget, således som defineret i artikel 73 i direktiv 2006/112, i øvrigt udgøres af den samlede modværdi, som faktisk er modtaget, kan denne kreditor, også efter at have mistet status som afgiftspligtig person, regulere afgiftsgrundlaget, således at det afspejler den faktisk modtagne samlede modværdi, og således at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke opkræver et beløb i moms, der er højere end det, nævnte kreditor har modtaget. Kreditors ret til at nedsætte afgiftsgrundlaget med henblik på regulering afhænger således ikke af, at denne bevarer sin status som afgiftspligtig person.

- 41 Hvad for det andet angår debitor skal det bemærkes, at enhver person, som har status som afgiftspligtig person, og som optræder i denne egenskab på det tidspunkt, hvor en vare erhverves eller en tjeneydelse købes, har ret til fradrag vedrørende denne leverede vare eller tjenesteydelse, og at denne fradragsret, når der ikke foreligger svig eller misbrug, og med forbehold for eventuelle berigtigelser i henhold til de betingelser, der er fastsat i artikel 185 i direktiv 2006/112, fortsætter med at bestå, når den først er indtrådt (dom af 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, præmis 32, og 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 46). Under disse omstændigheder skal det fradragsberettigede momsbeløb kunne reguleres af enhver person, som ikke længere har status som afgiftspligtig person, men som havde denne status på tidspunktet for fradragsrettens indtræden. Debitors forpligtelse til at nedsætte det fradragsberettigede momsbeløb afhænger således ikke af, at denne bevarer sin status som afgiftspligtig person.
- 42 Med hensyn til den omstændighed, at når først reguleringerne af afgiftsgrundlaget og den fradragsberettigede moms er foretaget, risikerer den moms, som nu skyldes af debitor, ikke at blive betalt til staten på grund af, at debitor er under konkurs- eller likvidationsbehandling, er det tilstrækkeligt at bemærke, således som generaladvokaten har anført i punkt 58-60 i forslaget til afgørelse, at den korrelation, der består mellem reguleringen af afgiftsgrundlaget og reguleringen af den fradragsberettigede moms, ikke nødvendigvis indebærer, at disse reguleringer skal finde sted på samme tidspunkt. Denne korrelation er således ikke til hinder for, at medlemsstaterne – henset til, at der ikke i artikel 185, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112 er noget tidsmæssigt kriterium – kræver regulering af den fradragsberettigede moms, så snart debitor er i betalingsmora, og også inden der indledes konkurs- eller likvidationsbehandling af denne, for på denne måde at forhindre enhver risiko for finansielle tab for staten.
- 43 Et krav som det i hovedsagen omhandlede om, at kreditor og debitor skal være momspligtige personer, kan endvidere hverken begrundes i hensynet til forebyggelse af uregelmæssigheder eller misbrug eller i forhold til bestemmelserne i artikel 273 i direktiv 2006/112.
- 44 Det bemærkes for det første, at formålet om forebyggelse af uregelmæssigheder eller misbrug således ikke gør det muligt at gå imod formålet med og opbygningen af artikel 90, stk. 2, i direktiv 2006/112, som redegjort for i nærværende doms præmis 26-30, og at begrunde en fravigelse af dette direktivs artikel 90, stk. 1, med andre grunde end dem vedrørende uvisheden med hensyn til, om der er tale om et tilfælde af ikke-betaling, eller om ikke-betalingen er endelig (jf. analogt dom af 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 25).
- 45 For det andet, og henset til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 24 vedrørende artikel 273 i direktiv 2006/112, fremgår det ikke af de sagsakter, som Domstolen råder over, at det forhold, at en kreditor såsom E. tillades at nedsætte sit momsgrundlag, på trods af at vedkommende a posteriori mister sin status som afgiftspligtig person, eller at debitor a posteriori mister sin status som afgiftspligtig person, udgør en særlig risiko for svig eller afgiftsunddragelse. Dette gælder så meget desto mere, som retten til at regulere afgiftsgrundlaget og forpligtelsen til at regulere det fradragsberettigede momsbeløb, således som anført i nærværende doms præmis 40 og 41, ikke afhænger af, at både kreditor og debitor bevarer status som afgiftspligtig person. Den omstændighed, at enhver mulighed for at nedsætte dette afgiftsgrundlag i et sådant tilfælde udelukkes, og at en sådan

afgiftspligtig kreditor pålægges at bære et momsbeløb, som denne ikke har modtaget inden for rammerne af sin økonomiske virksomhed, overstiger under alle omstændigheder, hvad der må anses for strengt nødvendigt for at opfylde de mål, der er fastsat i artikel 273 i direktiv 2006/112 (dom af 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 27).

- 46 Hvad i fjerde række angår den betingelse, som underlægger nedsættelse af momsgrundlaget et krav om, at debitor ikke er under konkurs- eller likvidationsbehandling på tidspunktet for leveringen af varerne eller ydelserne og på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen, må det fastslås, at en sådan betingelse, ved at fratage kreditor dennes ret til nedsættelse på grund af den omstændighed, at det ikke inden afslutningen af konkurs- eller likvidationsbehandlingen kan fastslås, at fordringen er endeligt uerholdelig, effektivt tager hensyn til uvisheden om, hvorvidt den manglende betaling er endegyldig.
- 47 Det bemærkes imidlertid, at i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, der hører til EU-rettens almindelige retsgrundsætninger, skal de midler, der bringes i anvendelse til gennemførelse af direktiv 2006/112, være egnede til at sikre realiseringen af de formål, der tilsigtes med dette direktiv, og de må ikke gå videre end nødvendigt for at nå disse formål (dom af 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 25).
- 48 Det skal imidlertid fastslås, at den uvished, som er forbundet med spørgsmålet om, hvorvidt ikke-betalingen er endegyldig, ligeledes kan tages i betragtning ved at tillade en nedsættelse af momsgrundlaget, når kreditor inden afslutningen af konkurs- eller likvidationsbehandlingen godtgør, at der er en rimelig sandsynlighed for, at gælden ikke vil blive betalt, selv hvis beskatningsgrundlaget efterfølgende reguleres opad i tilfælde af, at betalingen ikke desto mindre foretages. Det tilkommer således de nationale myndigheder at afgøre, under iagttagelse af proportionalitetsprincippet og under domstolens kontrol, hvilken dokumentation for en sandsynlig, langvarig og manglende betaling kreditor skal fremlægge, når henses til de særlige forhold, der kendetegner gældende national ret. En sådan ordning ville være lige så effektiv med hensyn til at nå det tilstræbte mål og samtidig være mindre indgribende for kreditor, som sikrer forfinansiering af momsen ved at opkræve den på statens vegne (jf. analogt dom af 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 27).
- 49 Det skal endvidere i denne henseende fremhæves dels, at momslovens artikel 89a, stk. 1a, netop fastsætter et tidsmæssigt kriterium for, at en fordrings uerholdelighed kan anses for godtgjort, dels at kreditor i medfør af denne lovs 89a, stk. 4, skal forhøje afgiftsgrundlaget og det momsbeløb, der skal betales, når fordringen efter nedsættelsen af afgiftsgrundlaget ender med at blive betalt eller solgt. Ved en samlet læsning udgør disse bestemmelser i sig selv en passende foranstaltning, som opfylder, de krav, der følger af proportionalitetsprincippet, således som anført i nærværende doms foregående præmis.
- 50 Konstateringen i nærværende doms præmis 48 gælder a fortiori i forbindelse med konkurs- eller likvidationsbehandling, hvorunder der i princippet først kan opnås sikkerhed for, at fordringen er endeligt uerholdelig efter en længere tidsperiode. En sådan periode vil under alle omstændigheder kunne give de af lovgivningen omfattede erhvervsdrivende, som er stillet over for en manglende betaling af en faktura, en likviditetsmæssig ulempe i forhold til deres konkurrenter fra andre medlemsstater, hvilket åbenlyst kan undergrave virkeliggørelsen af afgiftsharmoniseringsmålsætningen med direktiv 2006/112 (jf. analogt dom af 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 28).
- 51 Med hensyn til den af den forelæggende ret anførte omstændighed, hvorefter den betingelse, som er nævnt i nærværende doms præmis 46, gør det muligt at sikre sammenhængen i det polske retssystem ved navnlig at undgå, at der sker tilsidesættelse af konkursordenen, som fastsat inden for konkursretten, skal det for det første bemærkes, at artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 opfylder betingelserne for at have direkte virkning (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 34), og for det andet, at princippet om EU-rettens forrang indebærer, at

enhver national ret har pligt til under en sag, der henhører under dens kompetence, som organ i en medlemsstat at undlade at anvende enhver national bestemmelse, der er i strid med en EU-retlig bestemmelse, som har direkte virkning i den sag, som den skal påkende (dom af 24.6.2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, præmis 61).

- 52 Det følger heraf, at en afgiftspligtig person såsom E., når vedkommende kun mangler at opfylde de betingelser, der er fastsat i national lovgivning, som ikke er forenelige med artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112, kan påberåbe sig denne bestemmelse over for staten for de nationale retter for at opnå nedsættelse af sit momsgrundlag (jf. i denne retning dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 35), idet den nationale ret, der behandler sagen, har ansvaret for at se bort fra disse uforenelige betingelser. Den omstændighed, at andre bestemmelser i national ret påvirkes herved, er uden betydning, da de nationale retters forpligtelse til at undlade at anvende en bestemmelse i national ret, som er i strid med en EU-retlig bestemmelse med direkte virkning, i modsat fald ville blive indholdsløs, hvorved princippet om EU-rettens forrang ville blive tilsidesat.
- 53 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 90 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, som betinger nedsættelsen af momsgrundlaget af, at debitor på dagen for leveringen af varen eller ydelsen samt på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen med henblik på at opnå denne nedsættelse skal være registreret som momspligtig og ikke må være taget under konkurs- eller likvidationsbehandling, og at kreditor på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen selv fortsat er registreret som momspligtig.

Sagsomkostninger

- 54 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, som betinger nedsættelsen af merværdiafgiftsgrundlaget (moms) af, at debitor på dagen for leveringen af varen eller ydelsen samt på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen med henblik på at opnå denne nedsættelse skal være registreret som momspligtig og ikke må være taget under konkurs- eller likvidationsbehandling, og at kreditor på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen selv fortsat er registreret som momspligtig.

Underskrifter